



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

REPÚBLICA DEL ECUADOR

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
UNIVERSIDAD DE POSTGRADO DEL ESTADO

I PROGRAMA DE MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TÍTULO DE LA TESIS

**EVALUACIÓN DEL IMPACTO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A
LA RENTA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE PERTENECEN AL
CIU G EN EL PERIODO
2007-2014**

**Tesis para optar al Título de
Máster en Administración Tributaria**

Autora: Econ. Sandra Mariela Cadena Fiallos
Director: Econ. Efraín Quiñonez Jaén

Guayaquil, mayo 2016



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

REPÚBLICA DEL ECUADOR

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
UNIVERSIDAD DE POSTGRADO DEL ESTADO

I PROGRAMA DE MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TÍTULO DE LA TESIS

**EVALUACIÓN DEL IMPACTO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A
LA RENTA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE PERTENECEN AL
CIU G EN EL PERIODO
2007-2014**

**Tesis para optar al Título de
Máster en Administración Tributaria**

Autora: Econ. Sandra Mariela Cadena Fiallos
Director: Econ. Efraín Quiñonez Jaén

Guayaquil, mayo 2016

AUTORÍA

Yo, Sandra Mariela Cadena Fiallos, con CI 0924196959, declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo; así como los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad de la autora de la Tesis.



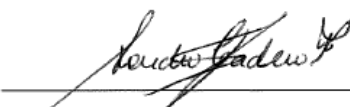
FIRMA

C. I.: 0924196959

AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

Autorizo al Instituto de Altos Estudios Nacionales la publicación de esta Tesis, de su bibliografía y anexos, como artículo en publicaciones para lectura seleccionada o fuente de investigación, siempre dando a conocer el nombre del autor y respetando la propiedad intelectual del mismo.

Guayaquil, mayo de 2016



SANDRA MARIELA CADENA FIALLOS
C. I.: 0924196959

Resumen

El presente trabajo pretende evaluar de manera técnica el impacto del anticipo de impuesto a la renta en el comportamiento real de los contribuyentes del Ecuador pertenecientes al sector comercio, medido a través del grado de revelación de su información.

Se realiza una revisión de los distintos criterios jurídicos del tributo y los elementos que lo constituyen y se analiza luego el caso particular del Ecuador en lo referente al anticipo, su aplicabilidad, evolución, cálculo y pago. Finalmente se desarrollará el modelo econométrico mediante el cual se pondrá a prueba la hipótesis de que si los cambios normativos efectuados en la fórmula de obtención del anticipo del impuesto a la renta durante los últimos años incentivan la revelación de los ingresos, costos y gastos y utilidad gravable de las empresas del sector comercial del Ecuador. Mediante la estimación de un modelo lineal para datos de panel con efectos fijos se determina que las reformas del anticipo relacionadas al cálculo y devolución afectan significativamente el comportamiento tributario de los individuos de este sector económico respecto a su nivel de revelación del ingreso, que existiría un menor nivel de revelación de información por el lado de los gastos y finalmente, que el efecto hallado por el lado de la utilidad gravable es significativo y positivo por lo que se puede inferir que las reformas del año 2007 y 2009 así como el anticipo declarado mejoraron la posición conjunta de las empresas comerciales con respecto a la media de la utilidad gravable del sector.

Palabras claves: evaluación de impacto, anticipo del impuesto a la renta, recaudación, revelación, panel de datos.

Abstract

This paper aims to evaluate the impact of income tax in advance on the real behavior of ecuadorian taxpayers belonging to the commercial sector, measured by the level of disclosure of their tax information.

Through this paper, it is possible to review some of the most important contributions of previous studies related to the legal concept of the income tax in advance. Various theories, concepts, previous studies and literature sources are exposed from the legal point of view. Then, the particular case of the Ecuadorian income tax in advance is analyzed in terms of the applicability, development, calculation and payment. As can be seen, the level corresponding to the income tax in advance represents a significant share of the total income tax contributions during the period 2007 to 2014.

In the last part, the author will evaluate in a technical way the impact of an income tax in advance against the disclosure of the profits, expenses, and net income by using panel data method. This method of analyzing information in a panel model is very common in microeconomic studies, so the benefits of the model are discussed in this part. Finally, the results are summarized as positive effects over the disclosure of the information related to profits and net income but negative effects over the expenses of the commercial sector.

Keywords: impact evaluation, income tax in advance, information disclosure, revenue, income, level of costs, level of net income.

Dedicatoria

Dedico este trabajo a mis padres Mario y Grecia, a mi tía Normita y mis hermanas María

Fernanda y Fanny Carolina por ser mi inspiración y aliento de superación.

A Juan Pablo por ser mi apoyo, fuerza y ejemplo a seguir.

Agradecimiento

A Dios, con Él todo, sin Él nada.

A la ESPOL, a través de la Econ. María Elena Romero y la Ing. Mónica Montero, por ser las personas que con su decidido apoyo aportaron significativamente en la conclusión del presente trabajo.

A mis demás familiares, compañeros de trabajo amigos quienes sin su apoyo y seguridad no hubiera sido posible la culminación de esta etapa.

Un agradecimiento especial a mi tutor Efraín por haberme apoyado académicamente en la realización de este trabajo de investigación.

ÍNDICE

Introducción	3
Capítulo 1	6
Antecedentes	6
1.1. Concepto del anticipo del impuesto a la renta	6
1.2. Antecedentes jurídicos	8
1.2.1. Obligación principal y accesoria	12
1.3. Justificación de la creación del anticipo del impuesto a la renta	13
1.3.1. Incremento de la recaudación tributaria	14
1.3.2. Reducción de la evasión y elusión	15
1.3.3. Incremento de la información para efectos de control	16
Capítulo 2	18
Anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador	18
2.1. Objeto del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador	18
2.2. Evolución histórica del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador	21
2.2.1. Origen legal y forma del cálculo	21
2.2.2. Devolución	31
Capítulo 3	38
Análisis, Estimaciones y Resultados Econométricos	38
3.1. Justificación y obtención de los datos	38
3.1.1. Las variables	41

3.1.2. Estadística descriptiva	43
3.2. La metodología a usar	46
3.3. Resultados obtenidos	51
Capítulo 4	55
Conclusiones y recomendaciones	55
Anexos	58
Bibliografía	61

INTRODUCCIÓN

En el Ecuador, el anticipo del impuesto a la renta además de ser un instrumento que logra robustecer la recaudación tributaria dentro de un periodo fiscal, puede ser considerado como un mecanismo que permite la identificación de prácticas evasivas o elusivas por parte de los contribuyentes. Respecto a esta última, la Administración Tributaria ha tratado de diseñar, a lo largo de los diez últimos años, una fórmula del anticipo del impuesto a la renta capaz de controlar o identificar, entre otras cosas, el incremento no justificado de costos, gastos o inversiones en activos, de los sujetos pasivos.

En este sentido, los fines recaudatorios y de lucha contra la evasión y elusión fiscal han sido las principales justificaciones que motivaron las distintas reformas relacionadas a la fórmula del cálculo del anticipo del impuesto a la renta. Por ejemplo, la existencia de incentivos que permiten al contribuyente desarrollar comportamientos tendientes a esconder información en aras de obtener una menor carga tributaria genera escenarios difíciles y complejos de ser controlados por la Administración Tributaria, quien a su vez debe desarrollar mecanismos que ayuden a evitar y regular este tipo de problema. Es justamente en relación con este punto que se intenta evidenciar técnicamente si la aplicación del anticipo del impuesto a la renta incide en el grado de revelación de la información por parte del contribuyente, medida a través de los Ingresos Totales, Costos y Gastos y Utilidad Gravable declarados por los sujetos pasivos del Ecuador pertenecientes al sector Comercio al por mayor y menor, reparación de vehículos automotores y motocicletas, esto es del grupo G de la clasificación industrial internacional uniforme revisión 4 (CIIU 4).

La pertinencia del análisis radica en la poca o nula existencia de estudios que evalúen el impacto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta en cuanto al grado de revelación de información de los sujetos pasivos en el Ecuador, el cual se analizará desde la óptica de uno de los sectores económicos de mayor nivel de crecimiento y de aporte a la economía del país

como lo es el sector comercio. Sin perjuicio de lo anterior, este trabajo pretende ser además un instrumento que facilite futuros análisis de los distintos sectores que conforman el conglomerado de contribuyentes que la Administración Tributaria controla.

Históricamente, el porcentaje aplicado al impuesto a la renta del período anterior menos las retenciones en dicho periodo ha constituido la forma inicial y general del cálculo del anticipo de este impuesto. En el año 1993, este cálculo fue modificado y además del porcentaje del impuesto a la renta del periodo anterior se introduce una tasa del 1% sobre el valor total de los activos totales declarados en el período anterior, previo la consideración de ciertas deducciones. No obstante, la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria efectuada en el año 2007, cuya vigencia inició a partir del año siguiente, produce un cambio sustancial en la forma de cálculo del anticipo del impuesto a la renta.

La reforma señala que el anticipo sea el valor mayor entre el anticipo calculado como i) el 50% del impuesto causado en el período anterior menos las retenciones que se le efectuaron al contribuyente durante dicho año y ii) la suma simple del cero punto dos por ciento (0.2%) de los costos y gastos deducibles más el cero punto dos por ciento (0.2%) del total del patrimonio más el cero punto cuatro por ciento (0.4%) de los ingresos gravables totales más el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de activo menos las retenciones del ejercicio anterior.

Adicionalmente, en el año 2009 se incorpora la figura de pago mínimo del impuesto a la renta, es decir, los contribuyentes deben tributar en el período al menos el anticipo pagado en el ejercicio anterior, al establecer por norma que en el caso de que no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto fuese inferior al anticipo pagado, el contribuyente tendrá derecho a presentar el reclamo de pago indebido o solicitud de pago en exceso por el excedente únicamente producto de las retenciones.

Cabe recalcar que con la realización de este estudio, sin ser el objeto principal del presente trabajo, se efectúa un análisis jurídico del origen legal del anticipo sin que se incurra en consideraciones de índole normativo ni juicios de valor respecto de los distintos puntos de vista jurídicos que se han planteado por parte de diversos sectores en el Ecuador durante los últimos años, especialmente desde el año 2009, cuando se introdujo el concepto de impuesto mínimo al anticipo del impuesto a la renta, quienes han atribuido al mismo calificativos de índole discriminatorio, y hasta confiscatorio. No obstante, como se comentó anteriormente, el fin último del presente estudio es evaluar empíricamente el impacto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta en la revelación de información de los contribuyentes que pertenecen al sector comercial del Ecuador durante el periodo 2007-2014 utilizando para ello un modelo econométrico apropiado que permita resolver el problema planteado e interpretar sus resultados, de suerte tal que dichos resultados y conclusiones sirvan de base para futuras decisiones de política tributaria.

Capítulo 1. Antecedentes

1. 1. Concepto del anticipo del impuesto a la renta

El pago anticipado del impuesto es un mecanismo legal que establece el pago adelantado del impuesto a la renta por parte del sujeto pasivo del tributo sin haber concluido el ejercicio fiscal a través de un cálculo distinto al de la obligación material principal –el impuesto a la renta–.

Desde el punto de vista conceptual, Alves Da Fonseca (1985) señala al anticipo como «el valor pagado por el titular de un rendimiento, directamente a la Administración Fiscal siendo a su vez, objeto de compensación en la declaración del contribuyente y se beneficiará con la compensación del impuesto anticipado en su declaración de renta» (pp. 1,2). Para dicho autor, el anticipo del impuesto a la renta cuenta con particularidades que lo distinguen de las retenciones¹ del impuesto a la renta básicamente en lo que respecta a la fuente del ingreso y al sujeto pasivo responsable de su liquidación y pago. Es decir, el anticipo puede ser calculado y pagado por personas naturales o jurídicas sobre sus ingresos gravados propios, aun cuando no haya terminado el ejercicio fiscal, quienes a su vez se favorecerán con la compensación del impuesto anticipado pagado en su declaración de renta; por otro lado, la retención del impuesto a la renta está enlazada al concepto de la fuente pagadora de la renta, en este caso, la persona jurídica quien efectúa la retención será el responsable de la

¹ Las retenciones son los valores retenidos por los agentes de retención a las personas naturales o jurídicas sujetas al pago del impuesto a la renta, al momento de realizar el pago o la acreditación en cuenta para luego declarar y pagarlo al Fisco.

obligación de liquidar y pagar el valor retenido cuyo monto será considerado como crédito en la declaración futura.

Martín Queralt, Lozano y Poveda (2008) incorporan en su trabajo el detalle de las distintas formas de pagos a cuenta del impuesto a la renta en España los mismos que consisten en retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y en todo caso constituyen deuda tributaria. Según lo mencionado en el citado trabajo, se entiende por retención e ingreso a cuenta a los valores retenidos por las personas jurídicas y entidades que abonen en dinero o especie, respectivamente, a las rentas generadas por personas naturales sujetas al impuesto.

Los autores continúan señalando que estos valores deberán ser pagados y formar parte de los ingresos fiscales sin excepción alguna, así dan cuenta de esta distinción:

Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas al Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (IRPF), estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del mismo correspondiente al perceptor y a ingresar su importe en el Tesoro. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español (TE) que operen en él mediante estado permanente (Martín Queralt, Lozano y Poveda, 2008, pp. 343, 344).

Otro mecanismo, mencionado en su estudio, que forma parte del régimen de anticipo y del cual las personas naturales y jurídicas están sometidas a la carga son los pagos fraccionados. Estos pagos son calculados y autoliquidados por el mismo contribuyente pasivo de manera anticipada a cuenta de los beneficios que recibirán cuando haya terminado el ejercicio fiscal. En su trabajo se menciona además los límites de retenciones dependiendo de la situación de

cada contribuyente sujeto a la retención así como la base, el mínimo, la cuota y el tipo de retención.

Manteniendo el ámbito territorial español, Collado Yurrita (1996), efectúa un análisis previo y general del trabajo efectuado por Luchena (1997) acerca de las retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas naturales en España y recalca que las distintas formas de anticipación del tributo son «mecanismos técnicos- jurídicos que consisten en anticipar el tributo a la realización del hecho imponible» (p. 15). El surgimiento de la obligación tributaria que deberá ser satisfecha antes de que se realice el presupuesto de hecho del tributo es una característica de los anticipos compartida por los dos últimos trabajos mencionados previamente.

1. 2. Antecedentes jurídicos

El anticipo del impuesto a la renta es una prestación pecuniaria coactiva cuyos recursos permiten el financiamiento del gasto público. Nace de una obligación tributaria material principal que es el impuesto a la renta por lo que se lo puede colegir como una obligación material accesoria; es decir, el anticipo del impuesto es una obligación que se origina a partir de la existencia de la obligación tributaria principal o sustantiva: el impuesto a la renta.

Para lograr entender al enunciado anterior, se considera tener como trasfondo ciertas teorías y esquemas jurídicos sobre el tributo y sus características y los conceptos entre obligación principal y accesoria. Para Rodríguez Bereijo (1976) el tributo surge como una relación jurídica obligacional entre el Estado y el obligado luego de la instauración del Estado de Derecho. En este sentido, el autor establece lo siguiente:

El mecanismo de que se sirve el Estado para la imposición de sus tributos es una relación obligacional, es decir, una relación jurídica entre dos personas en

virtud de la cual una parte, el acreedor (siempre el Estado u otro ente público) tiene la facultad de exigir de otra, el deudor, una determinada prestación. El contenido y la medida de la prestación debida en virtud de esa relación tributaria son fijadas exclusivamente por la Ley. De esta manera aunque el tributo se basa en el poder de supremacía del Estado soberano, no es una relación de poder o de fuerza (p. 235).

De esta forma, la relación jurídica- tributaria² entre el Estado y el ciudadano radica en la Ley. Esta correspondencia entre ambos actores estará ligada por la norma jurídica sometiendo así también al Estado al imperio de la Ley. La Administración Pública sólo podrá exigir lo que la norma expresa, mientras que el deudor o ciudadano deberá cumplir con su obligación tributaria siempre y cuando la Ley lo establezca (Luchena, 1997: 22-23).

Por otro lado, Martín Queralt, Lozano y Poveda (2012) basados en la Ley General Tributaria española afirman que el tributo es «la entrega de una suma de dinero al ente público. Suma que recibe la denominación de deuda tributaria» (p. 119) por lo que se lo cataloga como una obligación de índole material.

Mientras que Luchena (1997) analiza minuciosamente la evolución conceptual del tributo y motiva la actual doctrina tributaria a través de distintos enfoques y conceptos jurídicos que dan fuerza al proceso de cambio conceptual y estructural del tributo. En el sentido teórico tradicional, la realización del hecho imponible también conocido como hecho generador o presupuesto, establecido por la ley, da origen o determina el nacimiento de la obligación tributaria principal lo que a su vez se traduce en el génesis del tributo.

² Según los autores Martín Queralt, Lozano, Poveda (2012) se entiende por relación jurídico- tributaria a los deberes y derechos originados por la puesta en marcha de los tributos (p. 117).

Pero es este concepto el que evoluciona y se ajusta a través del tiempo según lo demostrado por trabajos como el de Pérez de Ayala y González (1976) y el de Rodríguez Bereijo (1976) donde queda de manifiesto que el deber de dar una suma de dinero como pago del tributo, no es necesariamente objeto de una obligación tributaria, ya que se pueden encontrar situaciones en las que la entrega de una suma de dinero al Estado sólo sea objeto de un deber jurídico particular de pagar el tributo, sin carácter obligacional ni dependiente de una obligación tributaria material principal. Es así que el hecho imponible del tributo no solo da origen a la obligación tributaria, también se convierte en el indicador de la capacidad económica del obligado que da lugar a su imposición.

Es aquí donde las retenciones y pagos anticipados surgen como mecanismos distintos a los que la clásica estructura jurídica del tributo establece y donde la evolución en la construcción dogmática del tributo cambia de un esquema central basado en el hecho imponible a un esquema más dinámico y heterodoxo.

Continuando con este nuevo enfoque, Martín Queralt, Lozano, Poveda (2012) vuelven a este análisis, justificando los cambios en la norma tributaria española relacionados a la anticipación del tributo y señalan que tanto los pagos fraccionados –anticipados– así como las retenciones tienen carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal aunque puede deducirse de esta obligación el valor de los pagos efectuados previamente. Para los autores, el tributo no sólo está basado en función de la cuota económica a pagar producto de la obligación tributaria generada por la realización del hecho imponible, también existen otros rubros que, obtenidos de obligaciones tributarias diferentes, forman parte de la deuda tributaria del sujeto pasivo.

Cabe aclarar que, según lo señalado por los autores, se entiende por retenciones a los valores retenidos, declarados y pagados por terceros al momento de satisfacer rendimientos o ingresos del sujeto pasivo mientras que se entiende por pagos fraccionados a las erogaciones

monetarias proporcionales a los ingresos obtenidos hasta el momento del cálculo que los sujetos pasivos del impuesto deben efectuar de manera periódica, durante el año impositivo en curso. Transcurrido el año fiscal, el obligado tributario debe declarar y pagar el impuesto. Para el caso del impuesto a la renta, este se calculará sobre el total de sus ingresos al momento de finalizar el año impositivo y podrán deducirse los valores retenidos o pagados anticipadamente durante el período fiscal.

Tanto las retenciones efectuadas por terceros como los pagos anticipados por parte de los sujetos pasivos del impuesto forman parte de elementos diferentes a los relacionados al concepto jurídico clásico del tributo. Los autores manifiestan que estos instrumentos constituyen obligación tributaria material para el obligado tributario a pesar de no haberse realizado el hecho imponible que da inicio a la obligación tributaria principal –el impuesto a la renta–.

Es así que para ellos, la obligación tributaria principal así como otras obligaciones ya sean las de retención o las de pagos fraccionados –anticipados– son obligaciones tributarias materiales diferenciadas entre sí:

En consecuencia, bien puede afirmarse que el tributo se descompone en estos casos en obligaciones diferenciadas. Unas específicas, a cargo del sujeto pasivo –pagos fraccionados– o de terceros que abonan rendimientos –retención e ingreso a cuenta–, surgidas de presupuestos de hecho distintos al hecho imponible, con su propio régimen jurídico y de cuantificación. Otra –sólo en el caso de que la cuota diferencial sea positiva– a cargo ya del propio sujeto pasivo y derivada de la realización del hecho imponible, aunque minorada por los anteriores ingresos a cuenta. Las primeras y la segunda siguen su propio régimen jurídico y se desarrollan con independencia en todas sus vicisitudes, pudiendo cumplirse unas y no otras, incurriendo en infracciones alguna, etc.

Pero que en ningún caso se integren en una única obligación tributaria por la cuantía total, ni se confundan ni confluyan a la hora de su exigencia por la Administración, pues el sujeto pasivo nunca responde por la falta de ingreso de las cantidades que correspondiera ingresar a los retenedores e ingresantes a cuenta, aunque no hubieran operado dichas retenciones o ingresos (p. 132).

Con todo lo expuesto, se puede concluir que el sistema de anticipación de ingresos surge como un esquema actual y de fuerte crecimiento producto de los cambios impositivos a través del tiempo pasando de un esquema tributario central que gira alrededor del hecho generador del tributo como base para el surgimiento de la obligación tributaria y por ende del tributo, hacia un nuevo modelo de obtención de recursos para el Estado que «supone que aquellos ingresos que tengan lugar antes de que éste se realice deban estar en una relación de absoluta dependencia con la que será la obligación tributaria» Luchena (1997, p. 30).

Es decir, el nacimiento de la obligación tributaria no coincide con su hecho imponible. El pago anticipado del ingreso constituye un mecanismo técnico que puede ser utilizado por el Estado, a través de la ley, con el fin de proveer de ingresos destinados al mantenimiento de los gastos públicos, basado en el principio de contribución al gasto público por los servicios que se recibe del Estado, establecido según la capacidad económica del obligado tributario medido a través de la realización futura del hecho imponible del impuesto.

1.2.1 Obligación principal y accesoria

Para muchos autores, la relación jurídica-tributaria no sólo consiste en las normas que regulan la obligación tributaria medida a través del pago de tributos de los obligados hacia un Estado; en adición, existen otras obligaciones en materia impositiva que son reguladas por la ley y se originan a partir de la existencia de la obligación tributaria principal, justamente a este grupo de deberes se las conoce como accesorios o formales.

Martín Queralt, Lozano, Tejerizo y Casado (2012) muestran en su trabajo una visión global de los elementos que forman parte del tributo, detallando las obligaciones que surgen de su aplicación. De este modo, los autores segmentan a las obligaciones tributarias como materiales y formales. Por ende, basados en el derecho tributario español, los autores describen a las obligaciones tributarias materiales a aquellas cuyo contenido es monetario; por ejemplo: las obligaciones materiales principal, las de pagos a cuenta, las obligaciones entre particulares y las accesorias; por otro lado, los autores describen a las obligaciones tributarias formales como los actos y conductas al que el obligado tributario está sujeto y que no tienen contenido pecuniario; entre ellas, los deberes de declarar, solicitar los permisos necesarios, llevar registros contables.

Para autores como Ferreiro Lapatza (1979) las obligaciones accesorias son aquellas obligaciones tributarias que se desprenden de la obligación tributaria principal como en el caso de los pagos anticipados y las retenciones. Es decir, la dinámica realización del hecho generador a lo largo de todo el año, constituye el presupuesto de hecho de una obligación accesoria de la obligación tributaria como es el pago anticipado.

Asimismo, para Soler (1980) las obligaciones accesorias son aquellas obligaciones que siendo autónomas, su presupuesto de hecho tienen relación directa con la obligación tributaria realizada, debido a que sin su existencia no sería posible el nacimiento de la obligación accesoria.

1.3. Justificación de la creación del anticipo del impuesto a la renta

Como se pudo analizar en la sección anterior, el anticipo del impuesto constituye una moderna fuente de ingreso que permite el financiamiento del gasto público. Su principal motivación se encuentra basada en el principio de contribución al sostenimiento del gasto

público de acuerdo a la capacidad económica del sujeto pasivo. Por otro lado, el anticipo del impuesto a la renta es considerado para muchos como una audaz manera de ejercer control sobre el grupo de los contribuyentes sujetos a este impuesto, sobre todo al constituirse como una obligación de liquidación directa por parte del mismo sujeto pasivo lo que permite a la Administración Tributaria obtener información útil para lograr una correcta determinación futura del impuesto.

1.3.1. Incremento de la recaudación tributaria

Una de las ventajas de la imposición del anticipo del impuesto a la renta es el evidente incremento de los ingresos a las arcas fiscales para cubrir las obligaciones del gasto público durante el ejercicio fiscal en curso. A través de la implementación del pago del anticipo del impuesto a la renta es posible incrementar la recaudación tributaria de un ejercicio fiscal sin afectar a la recaudación del ejercicio siguiente (Da Fonseca, 1985). Para este autor, el anticipo de un impuesto, tal como lo señala su palabra, adelanta el pago de una obligación basado en una presunción con lo que le permitirá a un Estado reforzar la recaudación de ejercicio fiscal sin detrimento de los ingresos tributarios futuros ya que en el siguiente año el total recaudado no disminuirá. Por un lado se encuentran los valores obtenidos por el pago del impuesto a la renta descontando las compensaciones a favor del sujeto pasivo por los montos de las retenciones o anticipos efectuados previamente lo que reducirá el impuesto a la renta a pagar pero a su vez ese ejercicio fiscal estará sujeto al pago del anticipo.

Con todo esto, la aplicación del anticipo del impuesto a la renta pretende suavizar el flujo de una de las principales fuentes económicas de un país: el impuesto a la renta. Como se pudo revisar en la sección anterior, por la naturaleza propia de este impuesto, su liquidación está basada en las rentas gravadas obtenidas anualmente por el contribuyente. Por ende, su recaudación es a su vez anual, lo que se traduce en un flujo temporal de recursos. Con la

aplicación del anticipo no será necesario para un estado esperar hasta el cierre del ejercicio económico para iniciar con el cobro de este impuesto, al contrario, su aplicabilidad permite suavizar el flujo y tener mayores fuentes para afrontar el gasto público de un Estado.

1.3.2. Reducción de la evasión y elusión

Lamentablemente, el comportamiento tributario de los contribuyentes no suele ser el esperado por parte de una Administración Tributaria. Existen muchos incentivos que logran desviar el real cumplimiento de una de las principales características del tributo: el principio de capacidad económica. Se entiende por ella a la capacidad contributiva que tiene el sujeto pasivo al momento de asumir la carga de un tributo. Es aquí donde radica la habilidad del Estado, para que a través de sus legisladores, se logre presupuestar los hechos imposables que revelen la verdadera capacidad económica de los obligados al momento de determinar el impuesto.

Tal como lo señala Lara (2001) es casi habitual la puesta en marcha de áreas o equipos de trabajo tendientes a la planificación tributaria de los sujetos pasivos con el fin de encontrar errores o vacíos legales con afanes elusivos o evasivos. El autor llama como evasión a la conducta de los obligados tributarios de reducir el pago parcial o total de un tributo a través del ocultamiento directo de la existencia de la deuda tributaria o de su real cuantía y señala como elusión al ocultamiento indirecto de la existencia de la deuda o de su real cuantía mediante el uso de la norma legal. «Sin bien, sólo la primera de estas conductas se identifica con el fraude propiamente tal, ambas implican el incumplimiento de las obligaciones que emanan de la relación jurídico-tributaria» (p. 19).

En este sentido, Da Fonseca (1985) puntualiza que en aquellos impuestos sujetos a anticipos presentan un porcentaje de evasión más bajo que aquellos impuestos no sujetos a la

citada obligación. El trabajo señala que el anticipo del impuesto a la renta genera un impacto positivo en la reducción de la evasión y elusión por parte de los sujetos a controlar.

No obstante, es importante recalcar que aunque el cálculo anticipado del tributo es un mecanismo facilitador de control, su aplicación debe ser objeto de constante revisión por parte de las administraciones tributarias ya que una vez revelado el nivel de tributación de los sujetos pasivos y cuantificada la potencial reducción de la brecha de evasión, es necesario ajustar su aplicabilidad para evitar afectar al capital productivo de las empresas (Andino, 2009: 30).

1.3.3. Incremento de la información para efectos de control

Así como lo señala José Alves Da Fonseca (1985) «Aquellas rentas no sujetas a retenciones o anticipos quedan más ocultas desde el punto de vista de cruces de información y, por tanto, son más susceptibles a no ser incluidas en las declaraciones» (p. 9). En este sentido, la tercera edición del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias³ –CIAT– establece, dentro de las obligaciones y deberes de los sujetos pasivos sean estos contribuyentes, responsables o terceros ajenos a la relación

³ La tercera edición del Modelo de Código Tributario del CIAT fue elaborado por un Grupo de Trabajo compuesto por representantes de Argentina, Brasil, Chile, Colombia, España, México y la Secretaría Ejecutiva del CIAT en el año 2006. La estructura metodológica de este nuevo modelo está integrada por cinco grandes títulos: Título I: Disposiciones preliminares; Título II: El tributo y las relaciones tributarias sustantivas; Título III: Los procedimientos de aplicación de los tributos; Título IV: Las infracciones y sanciones tributarias; Título V: Los procedimientos de revisión de actos tributarios (Curso Especializado en Administración Tributaria, 2008, 9).

tributaria, a facilitar a la Administración Tributaria sus funciones de fiscalización, a través de la entrega de toda clase de información, anexos o antecedentes con consecuencia tributaria, producto de las relaciones comerciales, económicas o financieras con otras personas naturales o jurídicas, según el procedimiento establecido por la Administración entiéndase por plazos y medios de presentación. Es así como por ejemplo, los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta están obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo.

Capítulo 2. Anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador

2.1. Objeto del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador

En el Ecuador, el anticipo del impuesto a la renta además de ser un instrumento que logra robustecer la recaudación tributaria dentro de un período fiscal a un bajo costo administrativo, puede ser considerado como un mecanismo que permite la identificación de prácticas evasivas o elusivas por parte de los contribuyentes.

En países como el Ecuador, donde el nivel de cultura tributaria se encuentra en reciente desarrollo, la evasión, elusión y otras formas de evitar fuertes cargas tributarias de un modo u otro han sido una conducta habitual de los contribuyentes a pesar de los constantes cambios e incentivos que han logrado mejorar paulatinamente el comportamiento tributario de los sujetos pasivos durante los últimos años y se ha conseguido concienciar sobre la importancia de un buen proceder tributario. Esta es una de las principales razones por las que la implementación del anticipo del impuesto a la renta ha sido considerada dentro del marco normativo ecuatoriano, como estrategia para reducir la elusión y evasión de los sujetos pasivos.

Es así como la Administración Tributaria ecuatoriana ha tratado de diseñar, a lo largo de los diez últimos años, una fórmula del anticipo del impuesto a la renta que pretenda controlar, entre otras cosas, el incremento injustificado de costos, gastos o inversiones en activos por parte de los contribuyentes, desde el momento en el que aparecieron incentivos a ocultar su real comportamiento reflejado en una disminución de la base imponible. Es por ello que, a través de este trabajo se pretende analizar y determinar si la fórmula del anticipo del impuesto a la renta de los últimos años incide en el grado de revelación de la información de los contribuyentes, entendiendo dicho grado de revelación como la diferencia, si existe, entre el

perfil real del contribuyente y aquel que declara ante la Administración Tributaria medido a través de los Ingresos Totales, Costos y Gastos y Utilidad Gravable declaradas por los sujetos pasivos pertenecientes al sector comercial del Ecuador, tal como se desarrollará en el siguiente capítulo.

Por otro lado, este «planteamiento heterodoxo» (Andino, 2009: 30) es considerado por la Administración Tributaria un instrumento lo suficientemente ágil y flexible que garantiza la solvencia y liquidez de la economía del país a través de la recaudación anticipada del impuesto; es decir, previo a la culminación del ejercicio económico, los sujetos pasivos⁴ están obligados al cálculo y al pago respectivo del anticipo del impuesto a la renta antes de que la obligación principal –el pago del impuesto a la renta– sea exigible lo que a su vez no menoscaba la recaudación del siguiente período fiscal debido a que en dicho período los contribuyentes estarán sujetos a la misma obligación. Es así como, a través del anticipo, se logra obtener recursos adicionales necesarios para cubrir los distintos rubros del gasto público.

El régimen tributario ecuatoriano establece la obligación de calcular y pagar de manera anticipada el impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso tal como lo menciona su norma respectiva sobre el pago del impuesto:

Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del Impuesto a la Renta de acuerdo con las siguientes normas: [...] 2.- *Las personas naturales, las*

⁴ La normativa tributaria establece como sujeto pasivo: « Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable [...]» (Código Tributario del Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2015, Art. 24).

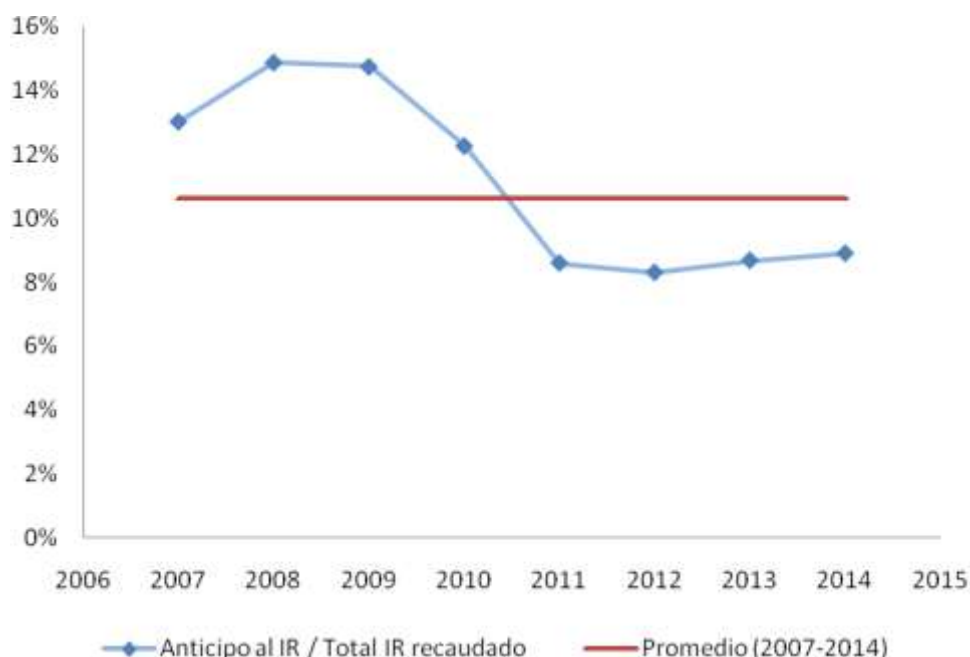
sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas: a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual: Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo; b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades: Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros: - El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total. - El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta. - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total. - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta [...]. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2015, Registro Oficial N° 94, Art. 41)

En este sentido las siguientes cifras cuantifican la participación del anticipo dentro del total de recaudación del Impuesto a la Renta en el Ecuador durante el periodo comprendido entre los años 2007 – 2014.

Como se puede observar, el nivel promedio de recaudación durante el mencionado periodo fue de USD 315.60 millones frente a los USD 2,975.05 millones promedio de recaudación del impuesto a la renta equivalente al 10.61% tal como se logra observar en el Figura N° 1.

Figura N° 1

Participación del anticipo al impuesto a la renta sobre la recaudación total del impuesto a la renta (2007 -2014)



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaborado por: La autora

Aunque dentro del total de rubros que constituyen el universo del impuesto a la renta recaudado, la mayor participación corresponde a las retenciones de este impuesto con una recaudación porcentual promedio del 60%; el anticipo del impuesto a la renta ha evidenciado efectos favorables en su recaudación gracias a los ajustes temporales en el cálculo del anticipo principalmente durante los años 2007, 2008 y 2009.

2.2. Evolución histórica del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador

2.2.1. Origen legal y forma del cálculo

El cálculo del anticipo del impuesto a la renta se incorpora al ordenamiento jurídico del país en el año de 1971 a través del Decreto Supremo N° 1283 publicado en el Registro Oficial

N° 305 el 08 de septiembre de 1971 y sustituido por el Art. 54 de la Ley 006, conocida como Ley de Control Tributario y Financiero publicada en el Registro Oficial N° 97 el 29 de diciembre de 1988 donde se establece lo siguiente:

Los contribuyentes y responsables deberán efectuar el pago del impuesto de acuerdo con las siguientes normas:

a) El saldo adeudado por impuestos que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, deberá cancelarse en los plazos que establezca el Reglamento, ante las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos.

b) Los contribuyentes, personas naturales o jurídicas, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, a título de anticipo, una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta y adicionales determinado en dicho ejercicio, menos las retenciones que les hubieren sido practicadas por dicho período. Estos anticipos deberán pagarse en los plazos que establezca el Reglamento, ante las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos sin que sea necesaria la emisión de títulos de crédito para el pago por parte del contribuyente.

Los anticipos determinados por el declarante no cancelados por él dentro de los plazos previstos, serán cobrados por el sujeto activo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 158 del Código Tributario.

Un contribuyente podrá solicitar al Director General de Rentas la reducción o exoneración del pago del anticipo aplicable al impuesto a la renta, cuando estime que las rentas gravables para ese año sean inferiores en un 30% o más, de las obtenidas en el año anterior.

El Reglamento establecerá los casos y condiciones en los cuales un contribuyente o persona jurídica puede solicitar reducción o exoneración del pago de anticipos. (Ley de Control Tributario y Financiero, 1988, Registro Oficial N° 97, Art. 107)

En el año de 1971, la Administración Tributaria ecuatoriana incorpora al anticipo del impuesto a la renta como parte de las obligaciones tributarias a que el sujeto pasivo del impuesto se encontraba sometido. En aquella época, los contribuyentes se encontraban obligados a pagar el impuesto a la renta causado resultante de la declaración perteneciente al periodo fiscal anterior según a los plazos establecidos por la norma más el anticipo del impuesto a la renta del periodo fiscal en curso determinado por el propio contribuyente en su declaración. Este valor correspondía al 80% del impuesto a la renta del ejercicio económico anterior menos las retenciones que le hubieren sido practicadas al contribuyente en dicho período.

En el año de 1993, este cálculo fue modificado a través de la Ley Reformatoria De La Ley De Régimen Tributario Interno⁵ decretado según Ley N° 51 publicada en el Registro Oficial N° 349 del 31 de diciembre de 1993, en el cual se estableció:

Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

⁵ La Ley de Régimen Tributario Interno nace a través de la Ley N° 56 publicada en el Registro Oficial N° 341 del 22 de diciembre de 1989. Con esta ley se pretendía unificar los distintos cuerpos legales en materia de impuestos, de tal suerte que para los contribuyentes se les facilite su cumplimiento y conocimiento y se derogó expresamente la Ley de Impuesto a la Renta y todas sus reformas expedidas con posterioridad.

- 1.- El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el Reglamento, ante las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;
- 2.- Los sujetos pasivos que sean personas naturales no obligadas a llevar contabilidad deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, a título de anticipo, del impuesto a la renta del ejercicio corriente, una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que les hubiesen sido practicadas por dicho ejercicio;
- 3.- Las sociedades, las empresas personales y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas del sector público, determinadas en el numeral 2 del artículo 9 de esta Ley, sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:
 - a.- Una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior menos las retenciones que les hayan sido practicadas en el mismo;
 - b.- Una suma equivalente al uno por ciento (1%) de los activos totales, constantes en el balance general al 31 de diciembre del año impositivo inmediato anterior, previa deducción de los siguientes rubros:

- 1) Las inversiones o participaciones de capital en otras sociedades o empresas sujetas a este anticipo;
- 2) Las nuevas inversiones durante un período de 2 años. En el caso de que el proceso productivo así lo requiera este plazo podrá ser ampliado previa aprobación del Director General de Rentas de conformidad a lo establecido en el Reglamento;
- 3) Los impuestos pagados en el exterior por empresas ecuatorianas o domiciliadas en el Ecuador por operaciones realizadas por éstas en el exterior;
- y,
- 4) Las maquinarias y equipos destinados a la protección ambiental y recuperación ecológica, previa calificación del CONADE. [...]. (Ley De Régimen Tributario Interno, 1993, Registro Oficial N° 349, Art. 26)

A través de esta ley reformativa, se incorpora una nueva fórmula del cálculo del anticipo del impuesto a la renta al considerar la fórmula del cálculo en función del tipo de contribuyente sea tanto persona natural o jurídica. Para este último grupo de sujetos pasivos, se tomará el valor mayor entre la aplicación del 80% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que les hubiesen sido practicadas por dicho ejercicio o en su defecto una tasa del 1% sobre el valor total de los activos totales declarados en el período anterior previo la consideración de ciertas deducciones, según la norma indicada.

En el año 1994, a través de la Ley N° 05 publicada en el Registro Oficial N° 396 del 10 de marzo de 1994 se añaden a las inversiones exentas y al impuesto a la renta pagado por anticipado como deducciones adicionales a las deducciones establecidas en la Ley N° 51 reformativa de la Ley de Régimen Tributario Interno de 1993. Estas deducciones afectarán al 1% de los activos totales constantes en el balance general del período fiscal anterior.

Luego, en la llamada Ley de Racionalización Tributaria decretada a través de la Ley 99-41 publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 321 el 18 de noviembre de 1999 se introdujeron reformas que modificaron la disposición inicial del anticipo establecida en la Ley de Régimen Tributario Interno de 1989, estableciendo en su Art. 7:

Art. 7.- Sustitúyase el artículo 41, por el siguiente: “Pago del Impuesto.- Lo sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

1. El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el Reglamento, ante las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;
2. La personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, las sociedades, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas del sector público determinadas en el numeral 2 del artículo 9 de esta Ley, sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente en una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les haya sido practicadas en el mismo. Para el ejercicio fiscal correspondiente al año 2000, este anticipo será del 35%; [...]. (Ley De Régimen Tributario Interno, 1999, Registro Oficial N° 321)

Con esta reforma, los contribuyentes se encontraban obligados a pagar el impuesto a la renta resultante de la declaración del periodo fiscal anterior según los plazos establecidos por ley más el anticipo del impuesto a la renta del periodo fiscal en curso determinado por el propio contribuyente en su declaración. Con esta reforma, el porcentaje del anticipo a pagar era del 50% del impuesto a la renta del periodo anterior menos las retenciones practicadas al contribuyente durante dicho período mientras que para el ejercicio fiscal correspondiente al año 2000 el porcentaje disminuía al 35% del impuesto a la renta determinado en el periodo anterior y se constituía en crédito tributario a favor del contribuyente para el cálculo del impuesto a la renta del período corriente. Si el sujeto pasivo del impuesto incumplía con su obligación de determinar el anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procedía a determinarlo según los procedimientos establecidos generando a su vez el pago de multas e intereses.

Pero en el año 2007 a través de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial N° 242 del 29 de diciembre del 2007 con vigencia a partir del año siguiente, produce un mayúsculo cambio en el cálculo del anticipo del Impuesto a la renta. Esta reforma señala que:

Art. 96.- Reemplácese el numeral 2 por el siguiente:

2. Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, conforme una de las siguientes opciones, la que sea mayor:

b.1.- Un valor equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas al mismo o,

b.2.Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta [...]. (Ley De Régimen Tributario Interno, 2007, Registro Oficial N° 242)

Según esta reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno, el anticipo que las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sociedades deben calcular y pagar será el mayor valor entre el anticipo calculado del 50% del impuesto causado perteneciente al periodo anterior menos las retenciones practicadas al contribuyente durante dicho año versus

la suma del cero punto dos por ciento (0.2%) del total del patrimonio más cero punto dos por ciento (0.2%) de los costos y gastos deducibles totales más el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de activos más el cero punto cuatro por ciento (0.4%) de los ingresos totales gravables menos las retenciones del ejercicio anterior tomando en cuenta las deducciones a los activos establecidas según el caso; por ejemplo, los organismos sujetos al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios o para el caso de las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas. Es importante destacar la excepción del pago del anticipo a las nuevas empresas, según la nueva reforma se considera el pago del anticipo a partir del segundo año de operación efectiva, es decir que toma en cuenta tanto a la operación comercial y productiva de una nueva empresa; es decir, la sola adquisición de materia prima no constituye el inicio del proceso productivo, también se considera a la comercialización del producto. Finalmente, este mismo artículo señala que el anticipo es considerado como crédito tributario del impuesto a la renta y constituye un anticipo mínimo.

En el año 2009, a través del Art. 13 de la Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador publicada a través del Suplemento del Registro Oficial N° 94 del 23 de Diciembre del 2009, se modifica al Art. 41 de la mencionada ley tanto en la fórmula del cálculo como en su consideración como crédito tributario al establecer:

Art. 13.- En el Art. 41 introdúzcanse las siguientes reformas:

1.- Sustitúyase el literal b del numeral 2, por el siguiente:

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades: Un valor equivalente a la suma matemática de

los siguientes rubros: - El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total. - El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta. - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total. - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta. (Ley De Régimen Tributario Interno, 2009, Registro Oficial N° 94)

En el año 2010, a través del Código Orgánico De La Producción, Comercio E Inversiones no se efectúan cambios en la fórmula del cálculo del anticipo y más bien se incorporan incentivos tributarios relacionados a su pago. Por ejemplo, «Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad que iniciare actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción y el Servicio de Rentas Internas [...]»

Así mismo, con el fin de promover la producción agrícola y tecnología se incorporó incentivos como la exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta en los años fiscales en los que los contribuyentes dedicados a este tipo de actividades, no perciban ingresos gravados. Adicionalmente, se excluye mediante la norma, los activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica.

2.2.2. Devolución

La devolución del impuesto a la renta por pago en exceso se encontraba contemplada en la Codificación de la Ley del Impuesto a la Renta del año 1971, tal como se especifica a continuación:

Art. 108.- Emisión de nota de crédito.- Si la cantidad pagada resultare superior a la realmente debida, la Dirección General de Rentas emitirá una nota de Crédito por el saldo que tuviere a su favor el contribuyente. Si el contribuyente no debiere impuesto a la renta, previo aviso al Director General de Rentas, podrá endosar la Nota de Crédito a terceros, quienes podrán pagar con ella exclusivamente el impuesto a la renta que adeudaren.

Art. 109.- Compensaciones.- Si se reconociere el pago excesivo y el consiguiente derecho a reintegro por resolución del Director de Rentas, o del Ministro de Finanzas o por fallo del Tribunal Fiscal, en su caso, y, de otro lado, el contribuyente estuviere adeudando impuestos, se efectuará una compensación entre la que tuviere derecho a recibir por el reintegro y el impuesto a la renta que adeudare el Fisco.

El Director de Rentas ordenará tal compensación, de oficio o a petición de parte, sin necesidad de emitir Notas de Crédito debiendo la dirección General de Rentas mantener un registro detallado de dichas compensaciones.

En el año 1993, la forma de la devolución del anticipo fue modificada a través de la Ley Reformativa De La Ley De Régimen Tributario Interno en el cual se estableció:

[...] ch.- .Si el impuesto a la renta causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a solicitar el reintegro sólo de la parte que exceda al anticipo mínimo. El anticipo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta podrá ser

utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado hasta en los cinco ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago.

El saldo acumulado por anticipos no compensados será ajustado por corrección monetaria. Si no compensare dicho crédito tributario en el plazo establecido de los cinco años, el excedente de anticipo no compensado quedará como pago definitivo.

Si el valor del impuesto a la renta causado fuere superior a las retenciones más el anticipo, el contribuyente pagará la diferencia al momento de la presentación de la declaración correspondiente; [...].

Luego, en la llamada Ley de Racionalización Tributaria decretada a través de la Ley 99-41 de 1999 se introdujeron reformas que modificaron el procedimiento de devolución del anticipo establecida en la Ley de Régimen Tributario Interno de 1989, estableciendo en su Art. 7:

[...] 8. El sujeto pasivo podrá interponer reclamo administrativo de pago indebido sólo respecto del impuesto a la renta pagado, cuando la suma de retenciones en la fuente de impuesto a la renta más los anticipos de impuesto a la renta sea superior al impuesto a la renta causado. El anticipo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta, podrá ser utilizado sólo por el mismo contribuyente que lo pagó como crédito tributario para el pago de impuesto a la renta causado en ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago [...].

Pero la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador efectuada en el año 2007 con vigencia a partir del año siguiente, establece que el sujeto pasivo podrá reclamar como pago indebido o en exceso el excedente al anticipo mínimo si su valor excedía al impuesto causado o no existía impuesto a pagar:

[...]e) Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar reclamo de pago indebido o la correspondiente solicitud de pago en exceso, de la parte que exceda al anticipo mínimo. El anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta podrá ser utilizado sólo por el mismo contribuyente que lo pagó, como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado en los cinco ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago;

f) Si el contribuyente no aplicare como crédito tributario todo o parte del anticipo mínimo, en el plazo establecido de los cinco años, el excedente de anticipo se constituirá en pago definitivo, sin derecho a crédito tributario posterior; [...].(Ley De Régimen Tributario Interno, 2007, Registro Oficial N° 242)

En el año 2008, a través de las reformas planteadas mediante la Ley Orgánica Reformatoria E Interpretativa A La Ley De Régimen Tributario Interno publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial N° 392 el 30 de julio de 2008 y la Ley Reformatoria A La Ley De Régimen Tributario Interno Y A La Ley Reformatoria Para La Equidad Tributaria publicada mediante el Suplemento del Registro Oficial N° 497 el 30 de diciembre de 2008 se introduce la forma de devolución del pago indebido o en exceso del impuesto a la renta a través de la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva, descomponiendo en otra nota de crédito lo que corresponda al anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta. Esta nota de crédito puede ser negociable libremente en el plazo de cinco años para efectos del pago del impuesto a la renta. Señala además que la imputación al pago se calculará considerando primero el anticipo mínimo pagado. Por otro lado, en la segunda reforma previamente señalada, se otorga al contribuyente la posibilidad de solicitar

al Presidente de la República, la disminución o el no pago del anticipo del impuesto a la renta únicamente por año fiscal a la vez, a los sectores o subsectores de la economía que hayan sufrido impredeciblemente una considerable disminución de los ingresos y con la motivación propia del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas.

Adicionalmente, en el año 2009 se efectúa la fijación de pago mínimo y definitivo al anticipo del impuesto a la renta, es decir, que los contribuyentes al menos tributen en el período el anticipo pagado en el ejercicio anterior, al establecer por norma que en el caso de que no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto fuese inferior al anticipo pagado, el contribuyente tendrá derecho a presentar el reclamo de pago indebido o solicitud de pago en exceso por el excedente producto de las retenciones; así tenemos que según el Art. 13 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador publicada a través del Suplemento del Registro Oficial N° 94 del 23 de Diciembre del 2009 se establece lo siguiente:

[...] 2.- En el literal c) del numeral 2, añádase la frase siguiente: “El pago del anticipo a que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración;”.

3.- Sustitúyase el literal e) del numeral 2, por el siguiente: “e).- Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a

presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado. Los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:

- i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado;
- ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado. El Servicio de Rentas Internas dispondrá la devolución de lo indebido o excesivamente pagado ordenando la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva;” [...]. (Ley De Régimen Tributario Interno, 2009, Registro Oficial N° 94)

A continuación se resume la evolución histórica del anticipo para su mejor comprensión:

Tabla N° 1

Cronología de la fórmula del cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta según la Norma Tributaria 1971-1999

Fecha	Normativa	Fórmula del Anticipo	Reducción o Exoneración del pago	Devolución
sept-71 dic-88	Codificación de la Ley del Impuesto a la Renta Ley de Control Tributario y Financiero	80% del impuesto a la renta y adicionales determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que les hubieren sido practicadas durante dicho período.	Cuando estime que las rentas gravables para ese año sean inferiores en un 30% o más, de las obtenidas en el año anterior.	Mediante nota de crédito o compensación
dic-93	Ley Reformativa De La Ley De Régimen Tributario Interno	<p><i>Persona natural no obligada a llevar contabilidad:</i> una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que les hubiesen sido practicadas por dicho ejercicio.</p> <p><i>Personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad:</i> El valor mayor entre: * 80% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior menos las retenciones que les hayan sido practicadas en el mismo o, * Una suma equivalente al 1% de los activos totales, constantes en el balance general al 31 de diciembre del año impositivo inmediato anterior, previa deducción ciertos rubros y las retenciones que les hayan sido practicadas.</p>		Reintegro sólo de la parte que exceda al anticipo mínimo. El anticipo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta podrá ser utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado hasta en los 5 ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago, de no compensarse en el plazo de 5 años el excedente de anticipo no compensado quedará como pago definitivo.
nov-99	Ley de Racionalización Tributaria	<p>a.- Una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior menos las retenciones que les hayan sido practicadas en el mismo;</p> <p>b.- Una suma equivalente al uno por ciento (1%) de los activos totales, constantes en el balance general al 31 de diciembre del año impositivo inmediato anterior, previa deducción de rubros determinados en la norma.</p>	Cuando demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores a las obtenidas en el año anterior, que las retenciones de la fuente de impuesto a la renta cubrirán el monto del imputo a la renta a pagar en el ejercicio o mediante decreto presidencial en favor de sectores que hayan sufrido drástica disminución de ingresos por causas no previstas.	Reclamo administrativo de pago indebido sólo respecto del impuesto a la renta pagado, cuando la suma de retenciones en la fuente de impuesto a la renta más los anticipos de impuesto a la renta sea superior al impuesto a la renta causado (pago indebido). El anticipo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta, podrá ser utilizado sólo por el mismo contribuyente que lo pagó como crédito tributario para el pago de impuesto a la renta causado en ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago.

Fuente: *Ley de Régimen Tributario Interno. Fiel Web, Ediciones Legales.* <http://www.fielweb.com/Buscador/Aplicacion.aspx?720>

Elaborado por: La autora

Tabla N° 2

Cronología de la fórmula del cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta según la Norma Tributaria 2007-2009

Fecha	Normativa	Fórmula del Anticipo	Reducción o Exoneración del pago	Devolución
dic-07	Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria	<i>Personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad:</i> El valor mayor entre el anticipo calculado como el 50% del impuesto causado en el periodo anterior menos las retenciones que se le practicaron al contribuyente durante dicho año VERSUS la sumatoria del cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total, cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles, el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total y el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables menos las retenciones del ejercicio anterior.	Cuando demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores a las obtenidas en el año anterior o que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar en el ejercicio	Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones presentar reclamo de pago indebido o la correspondiente solicitud de pago en exceso, de la parte que exceda al anticipo mínimo. El anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta podrá ser utilizado sólo por el mismo contribuyente que lo pagó, como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado en los cinco ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago. Si el contribuyente no aplicare como crédito tributario todo o parte del anticipo mínimo, en el plazo establecido de los cinco años, el excedente de anticipo se constituirá en pago definitivo, sin derecho a crédito tributario posterior.
dic-09	Reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno – Reforma a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria	<i>Persona natural no obligada a llevar contabilidad:</i> una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas en el mismo. <i>Personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad:</i> ÚNICAMENTE la suma del cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total más cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles más el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total más el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables menos las	En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, a petición fundamentada del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República, mediante decreto, podrá reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente sector o subsector	<i>Persona natural no obligada a llevar contabilidad:</i> Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado. <i>Personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad:</i> i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado; ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.
dic-10	Código de la Producción	No modifica fórmula del cálculo del anticipo del impuesto a la Renta		
nov-11	Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado	No modifica fórmula del cálculo del anticipo del impuesto a la Renta		
dic-12	Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social	No modifica fórmula del cálculo del anticipo del impuesto a la Renta		
dic-14	Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y Código Orgánico Monetario y Financiero	No modifica fórmula del cálculo del anticipo del impuesto a la Renta		

Fuente: *Ley de Régimen Tributario Interno. Fiel Web, Ediciones Legales.* <http://www.fielweb.com/Buscador/Aplicacion.aspx?720>

Elaborado por: La autora

Capítulo 3. Análisis, Estimaciones y Resultados Econométricos

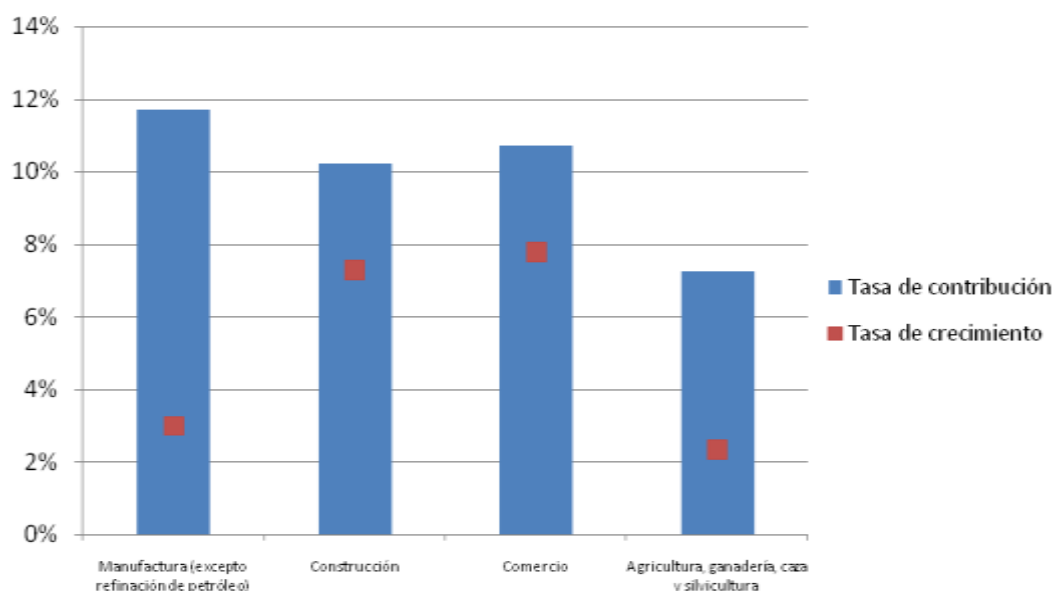
3. 1. Justificación y obtención de los datos

Para poder llevar a efecto este trabajo, se procedió en primer lugar a recabar información relacionada al impuesto a la renta de los contribuyentes del sector comercial. Se decide estudiar el comportamiento de este sector al ser uno de los grupos que mayor nivel de crecimiento y de aporte a la economía del país ha manifestado en los últimos años.

Según las cifras económicas publicadas por el Banco Central del Ecuador, el sector comercial reflejó en el año 2014 una tasa de crecimiento del 7.8% y de contribución al PIB del 10% por lo que constituye uno de los sectores más importantes de la economía ecuatoriana, junto con el sector manufacturero y de la construcción. A continuación se presenta un gráfico comparativo de los principales sectores.

Figura N° 2

Sectores con mayor participación con respecto al PIB y mayor tasa de crecimiento durante el año 2014.



Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaborado por: La autora

La muestra de estudio pertenece a la información de personas jurídicas concernientes al sector comercial del Ecuador registradas en las bases de datos de la Administración Tributaria con Clasificación Industrial Internacional Uniforme –CIIU revisión 4.0-; es decir los relacionados a la actividad de Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas en el periodo 2007-2014 del formulario 101 correspondiente a la declaración del Impuesto a la Renta Sociedades. La frecuencia de los datos es anual ya que la periodicidad del cálculo y pago del impuesto principal – el impuesto a la renta– es cada año. De esta manera se obtiene a una población de 18.933 compañías pertenecientes al sector comercial cuyo inicio de actividades se registra desde el 2007 al 2014 según lo resumido a continuación:

Tabla N° 3

Número de contribuyentes pertenecientes al sector comercial del Ecuador según inicio de actividades

Año fiscal	N° Contribuyentes
2007	2.417
2008	2.466
2009	2.130
2010	2.505
2011	2.227
2012	2.283
2013	2.537
2014	2.368
Total de contribuyentes	18.933

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaborado por: La autora

Es importante resaltar que en la Tabla N° 3 se encuentra considerados los sujetos pasivos que hayan iniciado sus operaciones según el periodo fiscal señalado mas no significa que se hayan mantenido declarantes durante todo ese periodo.

A continuación se presenta el consolidado de contribuyentes declarantes según su respectivo periodo fiscal:

Tabla N° 4

*Número de contribuyentes declarantes
pertenecientes al sector comercial del Ecuador*

Año fiscal	N° Contribuyentes
2007	2.139
2008	4.121
2009	5.794
2010	7.742
2011	9.369
2012	10.916
2013	12.325
2014	13.465

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaborado por: La autora

Según lo que se puede observar en la Tabla N° 4, el panel de datos de contribuyentes declarantes presenta un importante crecimiento a través de los años, tanto por la incorporación de nuevos sujetos pasivos a la base de la Administración Tributaria como por el incremento de exhaustivos controles por parte del ente regulador que han buscado disminuir distintas brechas de cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.

Pero de este conglomerado de contribuyentes, muchos de ellos han salido debido a la cancelación o suspensión de sus actividades. Es por ello que, para efectos de la obtención del panel de datos a utilizar en este trabajo que permita el análisis del comportamiento de los sujetos pasivos en materia de revelación de su información a través de los años, se considerará únicamente a los contribuyentes declarantes que permanecen durante el periodo comprendido entre el año 2007 al 2014, lo que conlleva a una base de 1.226 compañías logrando así un panel balanceado de datos. Se entiende por dato de panel balanceado cuando cada panel, serie de tiempo para este caso en particular, contiene el mismo número de observaciones de lo contrario se conoce como panel no balanceado.

3.1.1. Las variables

Para poder analizar el grado de revelación de información de los contribuyentes del sector comercial, entendiendo dicho grado de revelación como la diferencia entre el perfil real del contribuyente y aquel que declara ante la Administración Tributaria, se instrumenta su estudio a través de tres variables dependientes y observables a nivel individual de cada contribuyente: Ingresos Totales, Costos y Gastos, y Utilidad Gravable. Se utiliza estas variables debido a que la existencia de incentivos que permiten al sujeto pasivo desarrollar comportamientos tendientes a esconder información en aras de obtener una menor carga tributaria se traduciría en una escasa revelación de ingresos, así como el incremento poco justificado de costos y gastos que lograrían una menor utilidad gravable durante el periodo fiscal, tal como se examinó en el capítulo anterior.

Dichas variables individuales son reexpresadas en términos relativos con respecto a la mediana del sector en cada unidad de tiempo, según el año fiscal. Es decir, se construirá un indicador de posición relativa de cada contribuyente dentro de su respectiva distribución anual.

Tabla N° 5
Variables Dependientes

Variables	Construcción	Observación
DIST_ING_ME D	Relativo con respecto a la mediana del sector	Valores mayores a la mediana del sector denotan mayor revelación en el ingreso y viceversa
DIST_CG_MED		Valores mayores a la mediana del sector denotan menor revelación en el costo y gasto y viceversa
DIST_UG_MED		Valores mayores a la mediana del sector denotan mayor revelación en la utilidad gravable y viceversa

Elaborado por: La autora

A su vez, el nivel de revelación en estas tres variables, será explicado por regresores que logren controlar distintos factores sin que sesgue la relación existente entre las reformas tributarias y el anticipo del impuesto a la renta. Estas variables pueden ser catalogadas como variables de control para aspectos exógenos que influyan en el grado de revelación distintos

de la implementación de nuevas leyes o reformas, y el anticipo pagado. Según lo analizado en el capítulo II, a través de las distintas reformas tributarias, los incentivos para la demanda de mano de obra como para la inversión física así como el control y limitación de los gastos deducibles han sido algunos de los principales factores que han incidido en materia de impuesto a la renta, adicional al anticipo del mismo, tal como lo indica la siguiente tabla.

Tabla N° 6

Variables Independientes Cuantitativas

Variables	Casilleros Formulario 101
IF	Terrenos, Inmuebles Excepto Terrenos, Muebles Y Enseres, Maquinaria Equipo E Instalaciones, Equipo De Computación Y Software, Vehículos Equipos De Transporte y Equipo Caminero Móvil
CGSSR	Costo y Gasto Sueldos Salarios Y Demás Remuneraciones Que Constituyen Materia Gravada Del IESS
GND	Gastos No Deducibles Locales
RU	Utilidad A Reinvertir Y Capitalizar
AIR	Anticipo Determinado Próximo Año

Elaborado por: La autora

En cambio, para lograr, de cierta manera, determinar las características de los contribuyentes dentro del sector se utilizará variables dicotómicas construidas a partir del nivel de activos y pasivos y finalmente se hará uso de variables construidas o ficticias que recogen los cambios temporales relevantes determinados por las reformas tributarias respecto de la fórmula de cálculo del anticipo en el período de análisis y el anticipo pagado a través de interacciones entre las variables de control con las denominadas variables de tratamiento. Estos regresores se encuentran detallados en la Tabla N° 7.

Tabla N° 7

Variables Independientes Cualitativas

Variables	Construcción
ACT_MED_1	1 si los activos son inferiores a la media del sector en el periodo 0 si son superiores
ACT_MED_2	1 si los activos son superiores a la media del sector en el periodo 0 si son inferiores
PAS_MED_1	1 si los pasivos son inferiores a la media del sector en el periodo 0 si son superiores
PAS_MED_2	1 si los pasivo son superiores a la media del sector en el periodo 0 si son inferiores
EXC_ANT_MARCADOR	1 si la diferencia entre Anticipo Determinado Corriente menos Impuesto a la Renta Causado más Retenciones es positiva 0 si la diferencia es 0 o negativa
RT2007	1 si el año fiscal es 2008 0 si son otros años fiscales
RT2009	1 si el año fiscal es 2010 0 si son otros años fiscales

Elaborado por: La autora

3.1.2. Estadística descriptiva

Como se puede observar en las figuras N° 3 y 4, tanto la mediana del ingreso como la correspondiente a costos y gastos han variado considerablemente a través del tiempo de estudio, notándose sobre todo un incremento inusitado entre el año 2007 y 2008 que respondería en todo caso a la reforma normativa del año 2007⁶, a la intensificación de los controles tributarios, y al cambio de conducta del contribuyente como consecuencia de la implementación de planes de capacitación y cultura tributaria

Para el caso de los ingresos, entre el año 2007 y 2008, la mediana de los ingresos pasó de USD 4.652 a USD 74.438, lo cual supuso un aumento de dicha variable del 1500%. A partir de dicho cambio de comportamiento o bien de registro contable, se tiene un período de

⁶ Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial N° 242 del 29 de diciembre del 2007

relativa estabilidad con un rango de entre alrededor de USD 81.799 y USD 110.604, siendo el año 2012, el desnivel más alto.

Similar comportamiento se registra para la variable de Costos y Gastos, cuya mediana pasó de USD 6.212 en el año 2007 a USD 53.285 en el año 2008. Luego en el período 2009-2014, dicha variable se movió de manera más regular, en el rango de USD 73.612 a USD 110.067.

No obstante de lo señalado, es preciso hacer énfasis en que si consideramos la diferencia entre las medianas del ingreso y de costos y gastos del sector comercial, dicho valor fue negativo en el año 2007 (-1560), alcanzando sus valores positivos más altos en los años 2008 y 2009 (alrededor de USD 21.000 en ambos casos) para luego decaer en los años 2010, 2011 y 2012 (USD 2109, 296 y 537, respectivamente), y finalmente volver a registrar números negativos en los años 2013 y 2014 (USD -624 y -1.697, respectivamente).

Vistas así las cosas, se podría pensar a priori en un efecto positivo de la reforma tributaria del 2007, luego de lo cual los agentes económicos del sector (o al menos una suerte de agente representativo del sector, construido a partir de la mediana) fueron ajustando su comportamiento tributario a uno que les garantice un menor pago de impuestos.

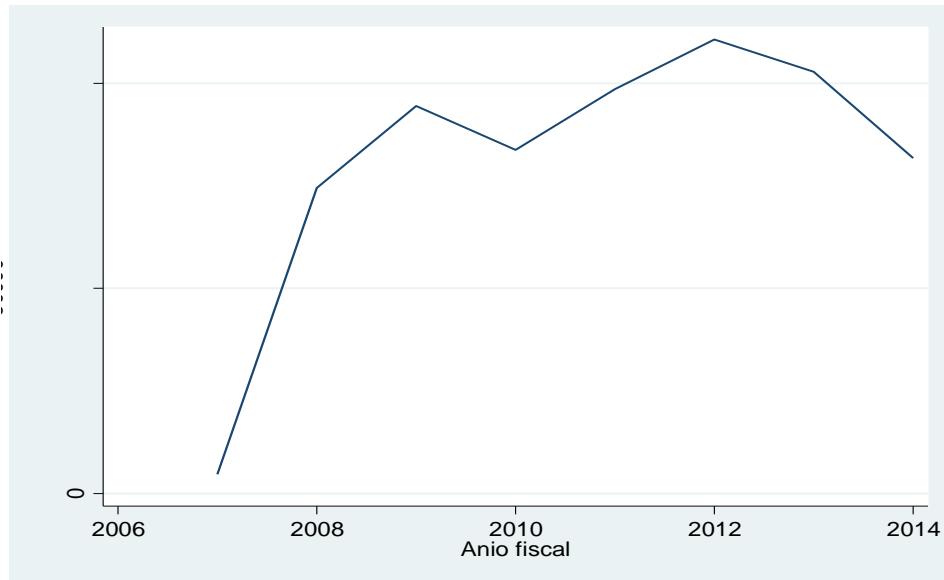
Por otro lado, se puede verificar gráficamente según la figura N° 5 que la mediana de la utilidad gravable experimenta valores negativos a través del tiempo hasta el año 2010 periodo desde el cual se observa que la utilidad mediana de las empresas del sector comercial toma valores cercanos a cero reflejando una utilidad mediana positiva que si bien es cierto no genera recaudación tributaria, podría evidenciar un cambio de comportamiento tributario en el sector.

Cabe mencionar, esta medida de tendencia central, al desestimar los valores atípicos, refleja en gran medida la realidad del sector es por ello que se procederá a utilizarla como

instrumento para la explicación de una variable latente como lo es el nivel de revelación de información.

Figura N° 3

Mediana del ingreso correspondiente al sector comercial ecuatoriano (2007 -2014)

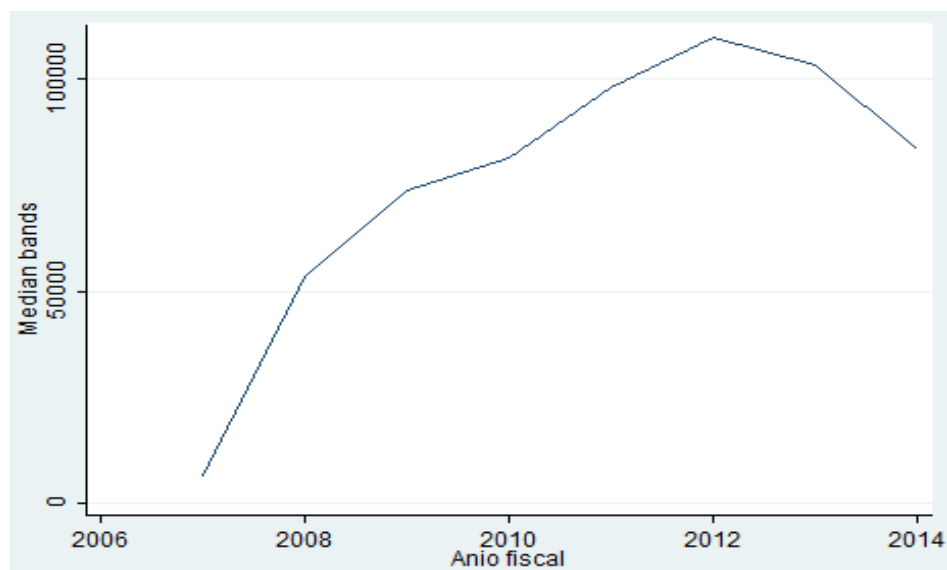


Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaborado por: La autora

Figura N° 4

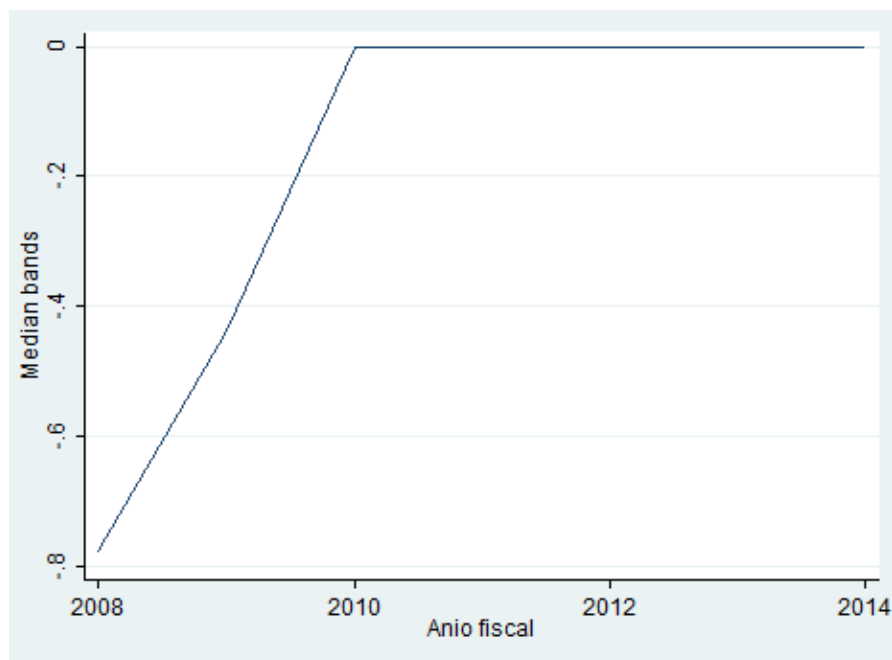
Mediana de los costos y gastos correspondiente al sector comercial ecuatoriano (2007 -2014)



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaborado por: La autora

Figura N° 5
Mediana de la utilidad gravable correspondiente al sector comercial ecuatoriano (2007 -2014)



Fuente: Servicio de Rentas Internas
 Elaborado por: La autora

3.2. La metodología a usar

Para la estimación de los resultados y verificar si se cumple la hipótesis de que los cambios normativos efectuados en la fórmula del cálculo del pago anticipado del impuesto a la renta en los últimos años incentivan la revelación de los ingresos, costos y gastos y utilidad gravable de las empresas del sector comercial del Ecuador, se prevé utilizar el modelo lineal para datos de panel con efectos fijos. La metodología de datos en panel permite capturar la heterogeneidad no observable entre los agentes económicos de estudio — contribuyentes— así como también explotar la riqueza temporal de los datos, dado que esta heterogeneidad no se puede detectar por sí sola con estudios de corte transversal y de series temporales de manera independiente. Asimismo, esta técnica admite realizar un análisis más dinámico al

incorporar la dimensión temporal de los datos, lo que enriquece el estudio, particularmente en períodos de grandes cambios, en este caso por motivos normativos.

De acuerdo a lo detallado en la sección anterior, las variables a ser utilizadas en la especificación econométrica, la información tributaria de los contribuyentes, poseen características de series de tiempo y de corte transversal, en este caso el periodo fiscal al que corresponden los datos y la muestra de contribuyentes, respectivamente.

El análisis con datos de panel se ha transformado en una clásica herramienta para la mejora de técnicas de estimación y resultados teóricos abundantemente estudiados por la literatura econométrica existiendo una enorme cantidad de material disponible sobre el tema. La idea principal detrás del análisis de datos de panel es la siguiente: por ejemplo, para el caso de un análisis transversal de datos o secciones cruzadas, el investigador tiene información de una muestra de individuos en un determinado período de tiempo mientras que para un análisis de series de tiempo, el investigador tiene información de variables específicas de un individuo a través del tiempo. Por lo tanto, el análisis de datos de dos dimensiones que combina las observaciones de datos de sección cruzada de cada individuo $i = 1, 2, 3, \dots, N$ para cada momento del tiempo $t = 1, 2, 3, \dots, T$ se enmarca dentro del contexto del análisis longitudinal o de datos de panel, lo que permite explotar la variabilidad de los datos desde esas dos dimensiones.

Debido a las implicaciones que conlleva obtener una amplia muestra de datos a través del tiempo⁷, el análisis de datos de panel permite analizar muchas observaciones de sección cruzada y cortas observaciones a través del tiempo. Así, el modelo de datos de panel requerirá de observaciones asintóticas denotadas con índice de sección cruzada i variables a

⁷ Esta es la principal diferencia con la técnica multivariante de series de tiempo donde es necesario un variable temporal asintótica $T \rightarrow \infty$ para obtener estimadores consistentes.

través del tiempo $t = 1, 2, 3 \dots T_i$. Los datos de panel «anchos pero cortos» (Greene, 1998, p.532) es decir, conformados con muchas observaciones de individuos de sección cruzada que varían en cortos períodos de tiempo, son también llamados paneles no balanceados.

Con todo ello, se puede simplificar las características básicas de un panel de datos que permitirá estimar coeficientes comunes de las variables independientes sobre todo para controlar heterogeneidad inobservada, usual en muestras de sección cruzada:

- Observaciones de un set de variables $\{y_{it}, x_{it}\}$ donde $i = 1, 2, 3 \dots N$ y $t = 1, 2, 3 \dots T_i$. El primer subíndice es el índice que denota a las unidades de sección cruzada mientras que el segundo subíndice hace referencia al tiempo.
- N es ancha o larga y sus resultados asintóticos serán tomados con respecto a N .
- T_i es corto o pequeño.
- $T_i = T, \forall i$ hace referencia a datos de panel balanceados.
- Muestras aleatorias de N individuos.

Greene (1998) define para este análisis al modelo de regresión de la forma clásica:

$$y_{it} = \alpha_i + \beta' x_{it} + \epsilon_{it} \quad (1)$$

Donde existen K variables independientes en x_{it} sin considerar la constante. El efecto individual es α_i que se considera constante a lo largo del tiempo t , y específico para cada unidad de sección cruzada individual i , llamado también heterogeneidad inobservada.

Existen dos enfoques utilizados para generalizar un modelo de datos de panel. El enfoque de efectos fijos y el de efectos aleatorios. El estimador de datos de panel aleatorio depende de

la heterogeneidad inobservada siendo aleatoria con respecto a X_{it} ; es decir: $E[X_{it} \alpha_i] = 0$, de ser el caso, entonces este tipo de estimadores serán los más eficientes⁸. Por otro lado el estimador de datos de panel con efectos fijos supone que las diferencias entre unidades observadas se pueden captar a través de diferencias en la constante; es decir que existe correlación entre los efectos individuales de cada observación y sus variables explicativas $E[X_{it} \alpha_i] \neq 0$.

En otras palabras, el modelo de efectos fijos asume la existencia de un término constante diferente para cada individuo o unidad de análisis, y supone que los efectos individuales son independientes entre sí — algo plausible en el caso de los contribuyentes debido a las características intrínsecas de cada empresa y es la razón por la cual se escoge el modelo de efectos fijos para la estimación —. Con este modelo se considera que las variables explicativas afectan por igual a las unidades de corte transversal y que éstas se diferencian por características propias de cada una de ellas, medidas por medio del intercepto. Es por ello que los N interceptos se asocian con variables dummy con coeficientes específicos para cada unidad, los cuales se deben estimar.

A diferencia del modelo de efectos fijos, el modelo de efectos aleatorios considera que los efectos individuales no son independientes entre sí, sino que están distribuidos aleatoriamente alrededor de un valor dado.

Es así que en esta estructura tipo panel, las unidades individuales son las características cuantitativas y cualitativas de los contribuyentes que afectan de manera desigual, específica o particular a cada uno de los agentes de estudio contenidos en la muestra — en este caso

⁸ Un estimador $\widehat{\theta}_1$ es más eficiente o más preciso que un estimador $\widehat{\theta}_2$, si la varianza muestral del primero es menor que la del segundo. Es decir: $VAR[\widehat{\theta}_1] < VAR[\widehat{\theta}_2]$ (Greene, p. 96).

contribuyentes pertenecientes al sector comercial del Ecuador — los cuales son invariables en el tiempo y que a su vez influyen de manera directa las decisiones que tomen dichos agentes, en tanto que la frecuencia de sus observaciones temporales es anual y debido a la naturaleza de los datos, en donde cada grupo de regresores o variables explicativas posee características individuales diferentes entre sí y que están especialmente relacionadas con el error, se utilizará un modelo de datos en panel con efectos fijos.

Con todo lo mencionado previamente, se puede especificar al modelo mediante la siguiente forma funcional:

$$y_{it} = \alpha_i + \beta' x_{it} + \epsilon_{it} \quad (2)$$

Donde:

y_{it} , la variable endógena no observable –Grado de Revelación–, medida por medio de los Ingresos y Costos Totales, y Utilidad Gravable del contribuyente en el período t ,

α_i , la constante de la regresión, componente específico no observable constante para cada individuo, en este caso los contribuyentes

β , el vector de coeficientes de la regresión, y es sobre quien se centrará la mayor parte del análisis,

x_{it} , el set de variables explicativas, formado por variables categóricas y no categóricas en el mismo período de estudio,

ϵ_{it} es el término de error de la regresión el cual será independiente a lo largo del tiempo y a través de los individuos.

Los parámetro de interés son los k elementos en el vector β mientras que X'_{it} contiene los k regresores variables a través del tiempo aunque no obsta que al menos uno de ellos

podrían ser invariables en el tiempo. Todos estos regresores forman parte de las ecuaciones de todos los N individuos, así:

$$Y_{NT \times 1} = \begin{bmatrix} y_{11,1} \\ \vdots \\ y_{1T,1} \\ \vdots \\ y_{N1,1} \\ \vdots \\ y_{NT,1} \end{bmatrix}, X_{NT \times k} = \begin{bmatrix} x_{11,1} & \dots & x_{11,k} \\ \vdots & \vdots & \vdots \\ x_{1T,1} & \dots & x_{1T,k} \\ \vdots & \vdots & \vdots \\ x_{N1,1} & \dots & x_{N1,k} \\ \vdots & \vdots & \vdots \\ x_{NT,1} & \dots & x_{NT,k} \end{bmatrix}, \varepsilon_{NT \times 1} = \begin{bmatrix} \varepsilon_{11,1} \\ \vdots \\ \varepsilon_{1T,1} \\ \vdots \\ \varepsilon_{N1,1} \\ \vdots \\ \varepsilon_{NT,1} \end{bmatrix} \quad (3)$$

Es así como el modelo ahora luce como un modelo de regresión lineal de mínimos cuadrados ordinario $Y = X\beta + \varepsilon$.

Cabe recordar que existen supuestos que de ser cumplidos se podrá obtener estimadores insesgados y eficientes a través de la estimación por mínimos cuadrados ordinarios, entre ellos tenemos que la media y la varianza de un proceso estocástico sea constante, lo que implica:

$$E[X_\varepsilon] = 0 \quad (4)$$

$$E[X_{it}(\alpha_i + u_{it})] = 0 \quad (5)$$

para \forall_i y \forall_t . También es necesario especificar la distribución del término de error donde u_{it} será independiente e idénticamente distribuido (*i.i.d.*) con $(0, \sigma_u^2)$ por lo tanto los errores serán independientes e idénticamente distribuidos a lo largo del tiempo y a través de los individuos. Se asume que el componente específico individual α_i sigue una distribución *i.i.d.* donde $\alpha_i \rightarrow i.i.d.(0, \sigma_\alpha^2)$; por lo tanto el estimador de mínimos cuadrados ordinarios se define:

$$\hat{\beta}_{MCO} = (X'X)^{-1} X'Y = \left(\frac{1}{NT} X'X \right)^{-1} \frac{1}{NT} X'Y \quad (6)$$

Se puede observar la inclusión del factor $1/NT$ en la estimación para efectos prácticos, así, el estimador dado en la ecuación (5) serán insesgado y consistente:

$$\begin{aligned}
E[\hat{\beta}_{MCO}] &= E \left[\left(\frac{1}{NT} X'X \right)^{-1} \frac{1}{NT} X'Y \right] \\
&= E \left[\left(\frac{1}{NT} X'X \right)^{-1} \frac{1}{NT} X'(X\beta + \varepsilon) \right] \\
&= \beta + E \left[\left(\frac{1}{NT} X'X \right)^{-1} \frac{1}{NT} X'\varepsilon \right] \\
&= \beta + (X'X)^{-1} E \left[\frac{1}{NT} X'\varepsilon \right] \\
&= \beta + (X'X)^{-1} X'E[\varepsilon] \\
&= \beta
\end{aligned} \tag{7}$$

3.3. Resultados obtenidos

A través del programa econométrico STATA se realizó la regresión de datos de panel con efectos fijos para de esta manera lograr testear la hipótesis planteada en el presente trabajo para cada una de las variables de interés, obteniendo los siguientes resultados:

Tabla N° 8

Regresión Datos en panel. Efectos fijos

Variables	dist_ing_med	dist_cg_med	dist_ug_med
	Coef.	Coef.	Coef.
g_n_d	0.000017*	0.000023*	0.000404*
gnd_rf2007	0.000508*	0.000872*	0.000265*
gnd_rf2009	-0.000038	-0.000023	0.000091
cg_ssr	0.000115*	0.000105*	0.000327*
cgssr_rf2007	0.000059*	0.000075*	0.000128*
cgssr_rf2009	0.00000641	0.00000199	0.000133*
i_f	-0.000000216	-0.00000681*	0.000133*
if_rf2007	-0.000000501	-0.0000559*	-0.000017
if_rf2009	0.000005*	0.00000421*	0.000044*
r_u	-0.000011	-0.00000602	0.000800*
a_i_r	0.000384*	0.000341*	0.001585*
air_rf2007	0.000312*	0.000814*	0.003028*
air_rf2009	0.000268*	0.000257*	0.000174**
exc_ant_ma~r	-0.212841	0.088947	-26.320190*
act_med~2007	2.383107	3.273628	4.996582
act_med~2009	-0.021805	-0.090296	-1.328435
pas_med~2007	-0.809561	-1.302080	-1.305665
pas_med~2009	0.259853	0.143797	1.073678
_cons	0.804675*	2.034928*	1.664412
R-sq	0.6103	0.7981	0.663
F(18,6920)	602.16	1299.46	236.36
N	1226	1226	1226

* $p < 0.05$. ** $p < 0.01$.

Elaborado por: La autora

Partiendo de los resultados mostrados en la Tabla N° 8 para los modelos de revelación de información para el caso de los ingresos, se puede observar la significatividad de algunas de las variables de control, aquellas que presentan un p-value inferior al 5%. Por ejemplo, los gastos no deducibles se relacionan directamente con la variable de posición relativa de los ingresos respecto de la mediana del sector lo cual da cuenta de que no se descarta a través de la evidencia empírica que a mayor nivel de gastos no deducibles su grado de revelación relativa es mayor. De igual manera, la variable de costo, gasto de sueldos y salarios se

relaciona positivamente con la variable dependiente aun cuando se hubiera esperado que dicho coeficiente tenga signo negativo.

Todas estas variables fueron consideradas en el modelo con el fin de controlar factores adicionales al anticipo del impuesto a la renta y sus reformas por lo que las observaciones serán enfocadas en el objetivo principal del trabajo, es decir, lograr determinar si las variables del anticipo y consecutivamente las distintas reformas a su cálculo afectan a la revelación del ingreso medido a través de la distancia de su media. En virtud de lo expuesto, se llega a la conclusión de que el anticipo del impuesto a la renta determinado y los cambios normativos efectuados en su cálculo en los últimos años sí han incentivado a la revelación de estos ingresos. Este resultado avala a uno de los objetivos por el cual se justifica al anticipo además de su fin recaudador. Es decir, a través de las reformas del anticipo relacionadas al cálculo y devolución se ha afectado significativamente al comportamiento tributario de los individuos de este sector económico respecto a su nivel de revelación del ingreso es así como a través de este modelo se puede evidenciar que las reformas han mejorado al nivel de información presentada por el contribuyente siendo el anticipo una variable directa y positivamente relacionada con el grado de revelación inclusive.

Ahora por el lado de la revelación de los costos y gastos y utilidad gravable de las empresas del sector comercial del Ecuador de acuerdo al grado de significancia de los coeficientes medido a través de los p-value obtenidos tanto para las variables anticipo de impuesto a la renta como para sus respectivas interacciones relacionadas a los cambios normativos efectuados en el año 2007 y 2009 con vigencia a partir del año siguiente de la publicación en Registro Oficial, se puede observar el efecto del anticipo sobre el nivel de comportamiento de los contribuyentes. Si bien es cierto que el anticipo y sus reformas se relacionan positiva y significativamente con el grado de revelación de los costos y gastos, esta relación incrementa la distancia que los sujetos pasivos mantenían con respecto a su

media lo que se traduce en un menor nivel de revelación de información por el lado de los gastos. Asimismo, las reformas del año 2007 incrementaron marginalmente en un 146% a la variable dependiente y en un 37% cuando se efectuó la reforma en el año 2009.

Finalmente, el efecto hallado por el lado de la utilidad gravable es significativo y positivo por lo que se puede inferir que las reformas del año 2007 y 2009 así como el anticipo declarado mejoraron la posición conjunta de las empresas comerciales con respecto a la mediana de la utilidad gravable del sector. Todo esto se puede traducir en que el efecto positivo de la revelación de la información por parte del ingreso es mucho mayor al efecto de revelación producto de los costos y gastos.

Capítulo 4. Conclusiones y recomendaciones

El anticipo del impuesto a la renta es sin duda alguna un mecanismo que facilita a la Administración Tributaria la recaudación de recursos necesarios para el financiamiento estatal. Adicionalmente, ha constituido en muchos países una forma de disminuir ciertas prácticas tributarias no deseadas de los sujetos pasivos. En el Ecuador, este objetivo final ha sido logrado a través de modificaciones en la norma tributaria básicamente en los ajustes en el cálculo del anticipo a través de los años.

Es por ello que luego de evaluar el impacto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta en la revelación de información de los contribuyentes que pertenecen al sector comercial del Ecuador durante el periodo 2007-2014 a partir de la muestra analizada y la metodología de estimación escogida se llega a concluir que el anticipo del impuesto a la renta así como sus principales reformas –de los años 2007 y 2009– aporta significativamente en el nivel de comportamiento tributario, en otras palabras, el anticipo ha permitido un mayor grado de revelación de información del sector respecto de sus ingresos, es así que no se rechaza la hipótesis de que los principales cambios normativos incentivan la revelación de los ingresos tributarios del sector comercial del Ecuador.

Por otro lado, tanto el anticipo como el ajuste efectuado al cálculo del anticipo en los años 2007 y 2009, periodos en los cuales se reformó la forma del cálculo para sociedades y se incorporó la figura de pago mínimo respectivamente, contribuyeron a un incremento de entre el 75% y 238% en la distancia proporcional entre los costos y gastos y la mediana del sector siendo de mayor importancia el efecto producido por la reforma del año 2007 –incremento marginal del 238%– lo que se traduce en una disminución del nivel de revelación de

información ya que a mayores niveles de costos y gastos que la medida de tendencia central establecida para este análisis – la mediana –, menor será el nivel de esta variable de interés.

Finalmente, el aporte que ha efectuado el anticipo así como sus cambios en la norma sobre la utilidad gravable evidencian un incremento significativo en la utilidad gravable del sector, este resultado es importante de analizar debido a que de la mano con los resultados obtenidos en el estudio del aporte en la revelación de los ingresos y los costos y gastos, el análisis de la utilidad gravable no rechaza la existencia de un estímulo en el sector de tal manera que los contribuyentes han logrado mejorar el resultado final de su balance de resultados al existir un incremento significativo de la variable dependiente analizada –distancia de la utilidad gravable respecto a su mediana –. La reforma del año 2007 causa que el efecto marginal del anticipo a la renta sobre el nivel de revelación de la utilidad haya evidenciado un incremento del 190% aproximadamente; mientras que, para el efecto marginal causado por la reforma del año 2009 se puede observar un aporte marginal del 10% por lo que es importante resaltar el mejoramiento de la revelación de la utilidad gravable a través del uso del anticipo.

Estos resultados se alinean de cierta manera al análisis descriptivo observado en las variables de interés ya que las medianas de todas las variables manifiestan un crecimiento a lo largo del periodo analizado exceptuándose este incremento en los dos últimos años.

Finalmente, entre las recomendaciones que se pueden formular luego de haber realizado este trabajo de investigación, es que si bien es cierto se ha podido utilizar al anticipo como fuente de recursos para cubrir los gastos necesarios para el sostenimiento estatal, esta herramienta también ha aportado significativamente en el grado de revelación de los ingresos y la utilidad gravable. Pero existe una disminución en el nivel de revelación de los costos y gastos del sector al ser evidente que el anticipo determinado por el contribuyente así como sus respectivas reformas afectan positivamente a la variable de interés por lo que futuras reformas que se planteen incorporar para perfeccionar la información presentada por los

sujetos pasivos a través del uso del anticipo del impuesto a la renta, deberían ser ajustadas por medio de variables que permitan mejorar su aplicación.

Este trabajo puede ser utilizado como herramienta que facilite futuros análisis de los distintos sectores que conforman el conglomerado de contribuyentes que la Administración Tributaria controla así como también puede ser ampliado a través de incorporación de variables que permitan el desarrollo de futuros trabajos relacionados a otros de los principales objetivos de un anticipo de impuesto: el control y la recaudación.

Anexos

Anexo N° 1

Regresión Datos en panel. Efectos fijos – STATA

Variable independiente: *dist_ing_med*

```
Fixed-effects (within) regression
Group variable: id

R-sq:  within = 0.6103
        between = 0.8344
        overall = 0.7838

corr(u_i, xb) = 0.6362

Number of obs   = 8164
Number of groups = 1226

obs per group: min = 5
                avg  = 6.7
                max  = 7

F(18, 6920)    = 602.16
Prob > F       = 0.0000
```

<i>dist_ing_med</i>	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
<i>g_n_d</i>	.0000171	5.69e-06	3.01	0.003	5.97e-06	.0000283
<i>gnd_rf2007</i>	.0005075	.000011	46.23	0.000	.000486	.000529
<i>gnd_rf2009</i>	-.0000378	.0000306	-1.23	0.218	-.0000978	.0000223
<i>cg_ssr</i>	.0001148	2.80e-06	41.02	0.000	.0001093	.0001203
<i>cgssr_rf2007</i>	.0000588	.0000113	5.21	0.000	.0000367	.0000809
<i>cgssr_rf2009</i>	6.41e-06	5.83e-06	1.10	0.271	-5.02e-06	.0000178
<i>i_f</i>	-2.16e-07	9.11e-07	-0.24	0.812	-2.00e-06	1.57e-06
<i>if_rf2007</i>	-5.01e-07	2.43e-06	-0.21	0.836	-5.26e-06	4.26e-06
<i>if_rf2009</i>	5.00e-06	1.61e-06	3.11	0.002	1.85e-06	8.15e-06
<i>r_u</i>	-.0000106	9.85e-06	-1.07	0.284	-.0000299	8.75e-06
<i>a_i_r</i>	.000384	.0000106	36.18	0.000	.0003632	.0004048
<i>air_rf2007</i>	.0003122	.0000859	3.64	0.000	.0001439	.0004806
<i>air_rf2009</i>	.0002679	.0000142	18.90	0.000	.0002401	.0002957
<i>exc_ant_ma~r</i>	-.2128407	.3860932	-0.55	0.581	-.9697018	.5440204
<i>act_med~2007</i>	2.383107	2.025166	1.18	0.239	-1.586839	6.353054
<i>act_med~2009</i>	-.0218045	1.690376	-0.01	0.990	-3.335459	3.29185
<i>pas_med~2007</i>	-.8095609	2.008569	-0.40	0.687	-4.746972	3.12785
<i>pas_med~2009</i>	.2598527	1.686374	0.15	0.878	-3.045958	3.565664
<i>_cons</i>	.8046747	.2579339	3.12	0.002	.2990451	1.310304
<i>sigma_u</i>	33.652709					
<i>sigma_e</i>	13.101895					
<i>rho</i>	.86837576	(fraction of variance due to <i>u_i</i>)				

```
F test that all u_i=0:      F(1225, 6920) = 11.58      Prob > F = 0.0000
```

Anexo N° 2

Regresión Datos en panel. Efectos fijos – STATA

Variable independiente: dist_cg_med

```
Fixed-effects (within) regression
Group variable: id

R-sq:  within = 0.7717
        between = 0.8812
        overall = 0.7981

Number of obs   = 8164
Number of groups = 1226

obs per group: min = 5
                avg  = 6.7
                max  = 7

F(18, 6920)    = 1299.46
Prob > F       = 0.0000

corr(u_i, xb)  = 0.6590
```

dist_cg_med	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
g_n_d	.000023	5.42e-06	4.25	0.000	.0000124	.0000337
gnd_rf2007	.0008723	.0000105	83.42	0.000	.0008518	.0008928
gnd_rf2009	-.000023	.0000292	-0.79	0.431	-.0000801	.0000342
cg_ssr	.0001053	2.67e-06	39.47	0.000	.0001	.0001105
cgssr_rf2007	.0000749	.0000108	6.96	0.000	.0000538	.000096
cgssr_rf2009	1.99e-06	5.56e-06	0.36	0.720	-8.90e-06	.0000129
i_f	-6.81e-06	8.68e-07	-7.84	0.000	-8.51e-06	-5.11e-06
if_rf2007	-5.59e-06	2.31e-06	-2.42	0.016	-.0000101	-1.06e-06
if_rf2009	4.21e-06	1.53e-06	2.75	0.006	1.21e-06	7.21e-06
r_u	-6.02e-06	9.38e-06	-0.64	0.521	-.0000244	.0000124
a_i_r	.0003413	.0000101	33.75	0.000	.0003215	.0003612
air_rf2007	.0008139	.0000818	9.95	0.000	.0006536	.0009743
air_rf2009	.0002571	.0000135	19.04	0.000	.0002307	.0002836
exc_ant_ma~r	.0889465	.3678385	0.24	0.809	-.6321298	.8100228
act_med~2007	3.273628	1.929415	1.70	0.090	-.5086177	7.055873
act_med~2009	-.0902963	1.610454	-0.06	0.955	-3.24728	3.066687
pas_med~2007	-1.30208	1.913602	-0.68	0.496	-5.053328	2.449168
pas_med~2009	.1437974	1.606642	0.09	0.929	-3.005713	3.293308
_cons	2.034928	.2457387	8.28	0.000	1.553204	2.516651
sigma_u	36.652693					
sigma_e	12.48243					
rho	.89607267	(fraction of variance due to u_i)				

```
F test that all u_i=0:      F(1225, 6920) = 14.20      Prob > F = 0.0000
```

Anexo N° 3

Regresión Datos en panel. Efectos fijos – STATA

Variable independiente: *dist_ug_med*

```
Fixed-effects (within) regression      Number of obs   =    8164
Group variable: id                   Number of groups =    1226

R-sq:  within = 0.3807                Obs per group:  min =     5
      between = 0.7379                  avg   =    6.7
      overall  = 0.6630                  max   =     7

corr(u_i, xb) = 0.1779                F(18,6920)      =   236.36
                                      Prob > F          =    0.0000
```

dist_ug_med	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
g_n_d	.0004043	.0000367	11.01	0.000	.0003323	.0004763
gnd_rf2007	.0002646	.0000708	3.74	0.000	.0001258	.0004034
gnd_rf2009	.0000914	.0001976	0.46	0.644	-.0002959	.0004787
cg_ssr	.0003273	.0000181	18.13	0.000	.0002919	.0003628
cgssr_rf2007	.0001275	.0000729	1.75	0.080	-.0000153	.0002703
cgssr_rf2009	.0001334	.0000376	3.55	0.000	.0000597	.0002072
i_f	.0001328	5.88e-06	22.59	0.000	.0001212	.0001443
if_rf2007	-.0000166	.0000157	-1.06	0.289	-.0000473	.0000141
if_rf2009	.0000439	.0000104	4.24	0.000	.0000236	.0000642
r_u	.0008002	.0000635	12.59	0.000	.0006757	.0009248
a_i_r	.0015848	.0000685	23.14	0.000	.0014506	.0017191
air_rf2007	.003028	.000554	5.47	0.000	.001942	.004114
air_rf2009	.000174	.0000914	1.90	0.057	-5.28e-06	.0003532
exc_ant_ma~r	-26.32019	2.49113	-10.57	0.000	-31.20357	-21.43681
act_med~2007	4.996582	13.06667	0.38	0.702	-20.6181	30.61126
act_med~2009	-1.328435	10.90655	-0.12	0.903	-22.70862	20.05175
pas_med~2007	-1.305665	12.95958	-0.10	0.920	-26.71042	24.09909
pas_med~2009	1.073678	10.88073	0.10	0.921	-20.2559	22.40326
_cons	1.664412	1.664228	1.00	0.317	-1.597985	4.926809
sigma_u	97.363519					
sigma_e	84.535352					
rho	.5701746	(fraction of variance due to u_i)				

```
F test that all u_i=0:      F(1225, 6920) =    4.72      Prob > F = 0.0000
```

Bibliografía

Alves Da Fonseca, José (1985). *Retenciones y Anticipos*. Brasil. Ministerio de Hacienda

Andino Alarcón, Mauro (2009). *Hacia un nuevo sistema de Imposición Directa. El*

Impuesto a la Renta para el Ecuador: un sistema distributivo. España. Cuadernos de Formación. Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales.

Banco Central del Ecuador (2015) *Estadísticas Económicas*. Ecuador. Publicaciones Generales.

Cárdenas, Marco Antonio (2012). *Distorsiones Del Impuesto A La Renta En El Ecuador Con Relación Al Anticipo*. Ecuador. Universidad Andina Simón Bolívar.

Código Tributario, Legislación Conexa, Concordancias (2015). Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Ley de Régimen Tributario Interno, Legislación Conexa, Concordancias (2015). Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Martin Queralt J., Lozano C., Tejerizo J. & Casado G. (2012). *Curso De Derecho Financiero Y Tributario*. España. Tecnos.

Martin Queralt J., Lozano C., Poveda F. (2008). *Derecho Tributario*. 13era Edición. España. Aranzadi SA.

García L., prólogo, Collado M. Á. (1997). *Retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. España. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Rodríguez A., (1976). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. España. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

Pérez de Ayala J. L. (1976). *Curso de derecho financiero*. España. Editorial de Derecho Financiero.

Soler M. T. (1980). *Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. España. Civitas.

Lapatza J. J. (1979). *La figura del sustituto en las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y sobre Sociedades*. España. Crónica Tributaria.

Lara B. (2001). *Hacienda Pública Y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: El Tributo* Chile. Instituto de Estudios Fiscales.

Fiel Web. (2016). Recuperado marzo 2016, de <http://www.fielweb.com/Buscador/Aplicacion.aspx?497>.